



LA DECISION D'EXTERNALISATION DE LA FONCTION COMPTABLE : FACTEURS EXPLICATIFS DANS LE CONTEXTE TUNISIEN

Abdelaziz JMAL

Doctorant et chercheur en Comptabilité
Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax
E-Mail : jmalaziz@yahoo.fr

Khamoussi HALIOUI

Maître de conférences agrégé en comptabilité
Institut Supérieur d'Administration des Entreprises de Gafsa
E-Mail : Khamoussi.Halioui@gmail.com

Résumé : Bien que la force logique qui relie l'externalisation de la fonction comptable avec plusieurs facteurs incitatifs soit reconnue par quelques études professionnelles, l'absence d'une validation empirique de la pertinence de ces facteurs, notamment dans un contexte tunisien, nous a incités à entamer une investigation sur ce sujet. L'objectif de cette étude est d'analyser l'impact de quatre groupes de facteurs déterminants de la décision d'externalisation de la fonction comptable dans le contexte tunisien : (1) des facteurs stratégiques ; (2) des facteurs organisationnels ; (3) des facteurs opérationnels et (4) des facteurs financiers. Les résultats de cette étude suggèrent que la décision d'externalisation dépend plus largement des facteurs opérationnels et financiers.

Mots clés : Externalisation, fonction comptable, processus décisionnel, facteurs explicatifs, théorie des coûts de transaction.

Abstract: Although the logical strength which links the outsourcing of the accounting function up with several incentive factors is recognized by some professional studies, the absence of an empirical validation of the relevance of these factors, in particular in a Tunisian context, incited us to conduct an investigation on this subject. The objective of this study is to analyze the impact of four groups of determining factors of the decision of outsourcing of the accounting function in the Tunisian context: (1) strategic factors; (2) organizational factors; (3) operational factors and (4) financial factors. The results of this study suggest that the decision of outsourcing depends more widely on operational and financial factors than on other factors.

Key words: Outsourcing, accounting function, decision-makings, explanatory factors, transaction cost theory.

Introduction :

Pendant longtemps, les entreprises avaient la volonté de tout contrôler en interne par une intégration verticale. De nos jours, la plupart d'entre elles ont réorienté leur stratégie en adoptant, pour se développer, un modèle d'intégration horizontale. Elles fonctionnent désormais en réseau et externalisent donc certaines de leurs activités auprès des spécialistes qui leur apportent une plus grande expertise et flexibilité. Selon Quinn (2000), l'externalisation d'activités critiques est de plus en plus fréquente. Par ailleurs, elle se présente comme une innovation pour la fonction comptable (Tort, 2003).

La complexité croissante des normes comptables et les contraintes en termes de coûts et de performance des entreprises amènent de plus en plus des dirigeants à envisager d'externaliser leur comptabilité. Le périmètre de la fonction comptable est connu et réglementé. Les compétences requises sont pointues et suffisamment banalisées pour ne pas être très

spécifiques en fonction de chaque secteur d'activité. C'est donc une activité importante, souvent coûteuse, mais qui n'est pas réellement stratégique. Elle est donc susceptible d'être externalisée aisément. La question est en fait : que peut-on externaliser (comme processus comptable) et pour quels avantages ?

Les principales attentes des chefs d'entreprises en matière d'externalisation de la fonction comptable se résument à l'optimisation et au contrôle des coûts (facteurs financiers), à l'augmentation de la qualité du service (facteurs opérationnels), à l'allègement de la structure et à l'accroissement de sa flexibilité (facteurs organisationnels). Par ailleurs, les facteurs stratégiques peuvent apporter des avantages considérables par le recentrage sur le cœur du métier et la redistribution des ressources.

Cette étude consiste à la conduite d'une réflexion menée sur quelques facteurs jouant un rôle déterminant dans le choix et la mise en place de l'externalisation de la fonction comptable. Bien que la force logique qui relie l'externalisation de la fonction comptable avec plusieurs facteurs incitatifs soit reconnue par quelques études professionnelles, l'absence d'une validation empirique de la pertinence de ces facteurs, notamment dans un contexte tunisien, nous a incité à entamer une investigation sur ce sujet. D'ailleurs, l'équivoque qui caractérise la portée de chaque facteur sur la décision d'externalisation a donné plus de légitimité à cette étude.

Dans la première section de cette étude, nous développons les fondements théoriques de la décision d'externalisation de la fonction comptable en passant en revue sur le concept d'externalisation et les principales théories sous-jacentes. La seconde section porte sur la présentation du modèle conceptuel et la formulation des hypothèses. Dans la troisième section, nous présentons la méthodologie. Enfin, dans une quatrième section, nous analysons et discutons les résultats.

1. Fondements théoriques de la décision d'externalisation de la fonction comptable :

1.1. Concept d'externalisation et sa pertinence pour la fonction comptable

1.1.1. Le concept d'externalisation

Les modèles économiques de référence que sont le marché et la hiérarchie ont connu une crise durant les dernières années. D'un point de vue économique, il est désormais reconnu que les insuffisances de ces deux modèles opposés sont à l'origine de l'émergence des structures réticulaires. Ces structures en réseau, considérées des formes hybrides, se rapprochent simultanément des relations marchandes (indépendance des échangistes) et des relations hiérarchiques (mode de gestion fondé sur la collaboration). En ce sens, Jarillo (1993) qualifie ces structures "d'organisations sans frontières" puisque la ligne de partage entre compétition et coopération ne coïncide plus nécessairement avec les frontières juridiques de l'entreprise. Les structures réticulaires se développent pour faire face à des nouveaux enjeux en satisfaisant les besoins d'adaptabilité, de réactivité et de souplesse considérés les valeurs-clés actuelles de la gestion des entreprises face aux exigences internes et externes (Daigne, 1998).

L'externalisation s'intègre dans le cadre des réseaux transactionnels dans la grille de lecture des réseaux proposée par Heitz (2000). Ces réseaux, qui se caractérisent par leurs logiques d'intégration et leur faible spécificité d'actifs, ont pour finalité la mise en place et l'atteinte de l'objectif d'une transaction et le respect de ses clauses. Par ailleurs, la conception traditionnelle du modèle comptable se prête à la représentation des grosses structures stables et nettement circonscrites. Actuellement, les notions de flexibilité, de souplesse et d'adaptabilité ont remplacé celles de volume, de standardisation, de grande échelle et de planification. Les entreprises se désintègrent verticalement pour être plus résistantes. Elles cherchent d'être petites, légères, réactives et solidaires. Évoluant dans un pareil contexte, le modèle organisationnel traditionnel de la fonction comptable devient inadapté avec les pratiques managériales et les stratégies de diversification mises en œuvre. L'analyse de l'ancien design organisationnel montre que le service comptable ne répond plus tant aux attentes internes des dirigeants qu'aux contraintes externes relatives à la communication et au reporting financier.

La mise en cause de la performance de la fonction au travers les volumétries traitées pour les différentes activités, les besoins de formation contenue des cadres du service et les difficultés d'accessibilité à la nouvelle technologie sont des causes, parmi d'autres, qui poussent à repenser le design organisationnel de la fonction comptable. L'externalisation représente la forme alternative d'organisation comptable la plus émergée au cours des dernières années.

Des études menées dans ce domaine entre 1999 et 2003 (études Andersen/Ernst & Young – Taylor Nelson Sofres) démontrent que les fonctions administratives et comptables arrivent en seconde position, après les fonctions informatiques et de télécommunication, parmi les fonctions qui seront les plus externalisées à l'avenir.

D'après Barthélemy (2004), une certaine confusion entoure le terme « externalisation » dans la littérature. Selon cet auteur, l'externalisation est perçue comme « le recours à un prestataire extérieur pour réaliser une activité qui était jusqu'alors réalisée au sein de l'entreprise. L'externalisation s'accompagne alors fréquemment d'un transfert de ressources matérielles et/ou humaines vers le prestataire, qui se substitue aux services internes. Elle est définie aussi comme la remise en cause d'une décision d'internalisation préalable ».

L'Ordre des Experts Comptables de France a ainsi défini l'externalisation, connue aussi sous le nom d'*outsourcing* : « Externaliser, c'est le fait pour une société de faire réaliser par un tiers des prestations ou des actes juridiques, avec transfert, le cas échéant, auprès de ce tiers des moyens matériels et humains affectés jusqu'à présent par la société à ces prestations ou actes, sur une longue durée, pour un prix contractuellement convenu, forfaitaire ou non ».¹

Trouvant son origine dans les théories classiques du « faire ou faire faire » (i.e. « make or buy ») (Williamson, 1985) développées dans le cadre de la recherche d'économies d'échelle, l'externalisation a suivi plusieurs évolutions dès son apparition dans les années 70, de façon plus notable aux États-Unis et en Grande-Bretagne, dans le cadre de la recherche de baisse des coûts. Au cours des années 80 et 90, ce phénomène s'est développé dans une logique de mise en commun de moyens et de recherche constante de productivité et d'optimisation des outils de production. Cette évolution a connu une autre ampleur au début du 21^{ème} siècle suite

¹ Ordre des Experts Comptables de France : « L'externalisation de la fonction administrative et comptable », Expert Comptable Média, 2000.

aux mutations économiques liées aux nouveaux outils de communication et la croissance de la production sous la logique « *time to market* ».

1.1.2. Pertinence de l'externalisation de la fonction comptable

La redéfinition du rôle des responsables comptables et financiers au sein des entreprises par le passage d'un contrôle des données financières en aval de leur production à l'instauration des systèmes d'information sur mesure a marqué l'évolution de la fonction comptable pendant les dernières années. Le volume et la complexité des tâches dévolues aux directeurs financiers, conjugués avec la volonté de se départir de la gestion des ressources et de se consacrer aux activités créatrices de valeur nécessite le développement de nouvelles formes alternatives d'organisation.

Le choix d'une organisation adéquate de la fonction comptable passe par un choix binaire entre le design intra-organisationnel caractérisé par ses deux formes décentralisée et centralisée (relation hiérarchique) et la relation inter-organisationnelle dont la forme la plus évoluée est l'externalisation (relation de marché). La forme d'organisation hybride ou intermédiaire a été marquée par l'apparition des centres de services partagés.

Selon le profil des entreprises, à établissement unique ou disposant de plusieurs établissements, l'organisation de la fonction diffère selon la centralisation et la décentralisation des travaux comptables, financiers et de gestion. Les performances des fonctions comptables se trouvent en partie liées à l'organisation de ces processus.

En croisant la décentralisation avec les opérations de croissance externes perpétuelles des unités opérationnelles, les procédures et les supports comptables connaissent une hétérogénéité accrue du fait que chaque site développe ses propres méthodes de travail et choisit ses applicatifs (Tondeur et De La Villarmois, 2003). La décentralisation des services comptables peut engendrer des entraves à la bonne gestion de l'activité comptable. Elles se manifestent, notamment, par des difficultés d'évaluation et de maîtrise des coûts engagés pour cette fonction ainsi que par l'affectation de la qualité et de l'efficacité des services due aux efforts alloués à la gestion des moyens au détriment de l'amélioration des prestations. Également, les pertes en synergie et en économie d'échelle s'avèrent significatives.

Malgré le fait que la centralisation de la fonction comptable permet de limiter les coûts, de rationaliser l'organisation du service et d'obtenir une homogénéisation des pratiques comptables, de multiples limites peuvent être reprochées à ce modèle organisationnel. Elles consistent essentiellement aux difficultés de communication avec les unités opérationnelles (problème de proximité) et aux problèmes liés à la gestion du personnel comptable qui exige une préoccupation des responsables du service aux dépens des questions techniques.

Ces dernières années, le modèle de centralisation de la fonction comptable a connu une évolution organisationnelle par la substitution de la relation hiérarchique par une relation client/prestataire permettant d'améliorer la qualité de service, voire d'envisager une mise en concurrence. Dans une forme peu évoluée de ce nouveau modèle organisationnel, les entreprises font recours à des prestataires internes mis en place pour satisfaire exclusivement leurs besoins et regroupés dans des centres de services partagés.

La création d'un centre de services partagés est généralement considérée comme une mutation organisationnelle des services comptables décentralisés ou centralisés, suivie d'une évolution

juridique résultant de la mise en place d'une nouvelle entité autonome. Le passage d'un service comptable centralisé à un centre des services partagés s'avère plus commode vu l'homogénéité des procédures et des moyens dédiés à la gestion comptable en commun des différentes sociétés ou division d'un même groupe. L'optimisation de ce modèle organisationnel peut se matérialiser par la gestion de l'amélioration continue des processus et l'intégration de leviers technologiques, la concentration des centres de services partagés, l'extension de périmètre ou l'externalisation.

L'externalisation s'impose dans la fonction comptable comme une solution d'organisation crédible. Ce n'est pas une panacée et la démarche qui y conduit se doit d'être construite avec méthode. Des études ont montré que le niveau de satisfaction très élevé des utilisateurs effectifs renforce la pertinence du choix de l'externalisation de la comptabilité dans les entreprises de toutes tailles. Elles ont relevé, à cet égard, que les considérations d'ordre qualitatif l'emportent, parfois, sur les questions liées au coût de la fonction. La complexité croissante des affaires liée à la difficulté pour les entreprises de stabiliser durablement des ressources de qualité dans le domaine comptable et financier, militent en faveur d'un recours à un prestataire spécialisé avec qui s'établira une véritable relation de partenariat. Via l'externalisation, la relation employeur/salariés se transforme en partenariat client/fournisseur.

Sur le plan pratique, des modes d'agencement différents peuvent être mis en œuvre pour chaque processus de la fonction comptable (saisie, gestion des immobilisations, fournisseurs, trésorerie...). Ces agencements varient entre la structure intra-organisationnelle (le dilemme centralisation/décentralisation) et la relation inter-organisationnelle (le dilemme internalisation/externalisation).

Face à ces alternatives, le recours à une décision d'externaliser la fonction comptable demeure soutenu par des fondements théoriques solides et des facteurs explicatifs légitimes.

1.2. Les théories mobilisées pour expliquer la décision d'externalisation

La décision d'externalisation possède un cadre théorique constitué d'une architecture de théorie. Cette abondance de théories mobilisées pour cadrer l'externalisation s'explique par la complexité de ce phénomène et du fait que la plupart des théories des organisations sont partielles et chacune se penche sur un aspect particulier du problème de l'organisation (Rojot, 2003).

1.2.1. La théorie des coûts de transaction :

Issue des travaux de Coase (1937)² et de Williamson (1975), la théorie des coûts de transaction éclaire les choix des agents économiques en matière d'arrangements contractuels et organisationnels. Le marché (un mode de coordination décentralisée reposant sur le mécanisme des prix) et la hiérarchie (une procédure centralisée s'appuyant sur l'autorité) sont les deux figures emblématiques et antagoniques des arrangements contractuels (Brousseau, 1992).

² L'article de 1937 de Coase marque la naissance du concept de coût de transaction, concept au centre des approches contractualistes des organisations.

Selon Williamson (1985), la théorie des coûts de transaction part du postulat qu'il existe trois façons d'organiser une activité :

- La réaliser soi-même (structure de gouvernance « firme ») ;
- La confier au marché (structure de gouvernance « marché ») ;
- La faire réaliser par un prestataire avec qui on entretient une relation durable et étroite (structure de gouvernance « hybride »³).

Hennart (1993) a démontré que l'essentiel de l'activité économique se fait sur la base de formes hybrides. Le marché représente donc une très faible part de l'activité économique. Cela a été confirmé par North (1990). Le reste des transactions s'effectue au sein des hiérarchies. L'externalisation, en tant que forme particulière de coopération inter-organisationnelle, représente une structure de gouvernance hybride (Quélin, 2003).

Pour déterminer la forme d'organisation adéquate sur la base de l'optimisation des coûts de transaction, les trois attributs des transactions proposés dans les travaux de Williamson sont à prendre en compte : la spécificité des actifs, la fréquence des transactions et l'incertitude (Cœurderoy et Quélin, 1997). Dans ce cadre, la théorie des coûts de transaction permet d'expliquer le choix du recours à l'externalisation à travers la recherche de l'optimisation organisationnelle par l'intégration ou la désintégration verticale. La décision d'externalisation peut être conçue comme le passage d'une structure de gouvernance d'intégration verticale à une autre structure de gouvernance plus relationnelle. En réalité, la solution adoptée uniquement sur la base de la théorie des coûts de transaction n'est pas toujours rationnelle. Elle est aussi influencée par des logiques institutionnelles, notamment pour les activités réglementées telle que la comptabilité.

1.2.2. La théorie institutionnelle :

Les institutions ont un impact considérable sur les organisations. Leur influence permet d'expliquer les structures des organisations au sein du champ institutionnel et les comportements des acteurs. Les influences sur les structures organisationnelles sont nombreuses et de diverses natures. Selon Palmer et Woolsey Biggart (2002), les institutions ont un impact sur les structures organisationnelles choisies par les nouvelles organisations. Elles auront tendance à adopter des structures qui sont largement répandues au sein du champ institutionnel.

Les institutions permettent aux organisations de diminuer les risques liés à l'incertitude ou l'ambiguïté en apportant des solutions efficaces aux problèmes organisationnels (Greenwood et al. 2002). Cependant les institutions limitent la liberté d'action des acteurs en leur offrant un éventail restreint d'alternatives. Cette restriction est liée à deux formes de contraintes qui ont été caractérisées lors du processus de décision par Roberts et Greenwood (1997) : tout d'abord les contraintes « préconscientes » (les acteurs n'ont pas conscience de l'existence de certaines alternatives), puis les contraintes « post-conscientes » (les acteurs ne peuvent mettre en place certaines alternatives qui ne seraient pas acceptables au sein du champ institutionnel). La présence de règles ou de pratiques institutionnelles reconnues par un ensemble d'organisations assure la stabilité du champ institutionnel (Tellier 2003). L'apport

³ Ghertman (1998) a défini les formes hybrides comme un contrat de fourniture ou de vente à court terme, un contrat récurrent à plus long terme ou un accord de licence de fabrication, de franchise ou de marque.

majeur de la théorie institutionnelle au sujet de l'externalisation consiste qu'elle a déplacé l'analyse des comportements organisationnels de la recherche d'efficacité vers la recherche de légitimité. De ce fait, l'externalisation devient un moyen d'atteindre une certaine légitimité et de se conformer aux règles.

Les travaux qui apportent des arguments institutionnels permettant une compréhension plus approfondie de la décision d'externalisation de la fonction comptable sont celles de Roberts et Greenwood (1997) et de DiMaggio et Powell (1983). Ces auteurs ont défini les contraintes institutionnelles qui peuvent influencer le choix d'un nouveau design organisationnel. Ces contraintes institutionnelles peuvent jouer un rôle important pour le développement de l'externalisation de la fonction comptable vu que la comptabilité est une discipline normalisée et cernée par un cadre juridique robuste.

1.2.3. La théorie des ressources :

Les théories le plus fréquemment mobilisées pour expliquer la décision d'externalisation sont elles la théorie des coûts de transaction et la théorie des ressources (Poppo et Zenger, 1998). L'objectif de la théorie des ressources est de déterminer les facteurs qui sous-tendent l'avantage concurrentiel des entreprises. Son fondement est le suivant : les différences de performance entre les entreprises d'une même industrie peuvent être expliquées par des différences en matière de ressources et de compétences (Barthélémy, 2001). Selon Grant (1991), les ressources sont des actifs (tangibles ou intangibles) qui englobent six types : les ressources financières, les ressources physiques, les ressources humaines, les ressources technologiques, les ressources organisationnelles et la réputation. Quant aux compétences, elles peuvent être entendues comme le déploiement simultané de plusieurs ressources dans le but de réaliser une activité.

Penrose (1959) a constaté que le paradigme de la décision rationnelle, inspiré par la théorie des coûts de transaction, est souvent allié à la théorie des ressources. Williamson (1999) a reconnu que cette théorie complète la logique économique par les concepts relatifs au cœur de métier et au différentiel de performance. Les principaux apports de la théorie des ressources à la compréhension du phénomène d'externalisation se penchent sur ces deux notions :

- Le recentrage sur le cœur de métier : les organisations ne sont pas autosuffisantes en ce qui concerne leurs ressources, et la stratégie du cœur de métier les conduit à privilégier leurs investissements spécifiques et à recourir à la complémentarité de l'offre des prestataires (Quélin, 2003). D'ailleurs, l'externalisation devient un instrument d'optimisation des ressources d'une entreprise pour son cœur de métier. Selon Tondeur et al. (2004), la théorie des ressources permet de justifier l'externalisation à travers, d'une part, le transfert à un prestataire de compétences jugées non stratégiques afin de recentrer l'utilisation de ses ressources sur les compétences jugées stratégiques et d'autre part, le développement de nouvelles compétences dites stratégiques permettant de gérer la relation avec le prestataire.
- Le différentiel de performance : Le différentiel de performance consiste pour une organisation à rechercher sur le marché une prestation de meilleure qualité que si elle était réalisée en interne (Prahalad et Hamel, 1990). Choisir entre une allocation de ressources interne ou externe est lié au différentiel de performance que peut apporter la fonction comptable. Ainsi, une tendance à externaliser les fonctions pour lesquelles l'entreprise ne détient pas des compétences spécifiques devrait être observée. Inversement, une tendance à

maintenir à la hiérarchie les fonctions pour lesquelles la firme détient les compétences lui permettant la meilleure performance devrait être constatée.

Enfin, il est à préciser que les ressources et les compétences qui présentent les critères de valeur⁴, de rareté⁵, d'imitabilité imparfaite⁶ et de substituabilité imparfaite⁷, tels que définis par Barney (1991), ne devront impérativement pas être externalisées. Certainement, la fonction comptable ne vérifie pas ces critères conditionnant le maintien de l'avantage concurrentiel. Nous pouvons conclure donc que la comptabilité peut être aisément externalisée.

1.2.4. La théorie de la contingence :

La théorie de la contingence stipule que la structure de l'entreprise est déterminée par les caractéristiques de l'environnement. Pour qu'une structure soit efficace, il faut qu'il y ait adéquation étroite entre les facteurs de contingence et les paramètres de conception de cette structure. Mintzberg (1982) distingue cinq différents facteurs de contingence à savoir : l'âge, la taille, le système technique, l'environnement et le pouvoir alors que Woodward (1965) n'a reconnu que la technologie. L'intérêt de la théorie de la contingence est de :

- Faire un diagnostic de la structure organisationnelle,
- Déterminer le type de structure adapté à partir des besoins de l'entreprise,
- Connaître la configuration d'une organisation afin de gérer efficacement les changements organisationnels.

Tondeur et De La Villarmois (2003) sont les premiers qui ont mobilisé la théorie de la contingence pour expliquer la décision d'externalisation. Ils ont lié le choix entre la centralisation et la décentralisation de la fonction comptable à des facteurs environnementaux. En effet, ces chercheurs ont conclu que le mouvement de centralisation de la fonction comptable est une réponse à l'accroissement de l'instabilité de l'environnement. Ils affirment que : « dans le cas de la fonction comptable, le facteur environnemental est déterminant, quant au facteur technologique sa portée est plus délicate à appréhender ». Leurs résultats sont à l'encontre des travaux de Lawrence et Lorsch (1973) qui décrivent la décentralisation comme une réponse à l'accroissement de l'instabilité de l'environnement. Puisque l'externalisation constitue la forme la plus évoluée d'une organisation centralisée de la fonction comptable, l'instabilité de l'environnement constitue une motivation pour recourir à l'externalisation.

1.2.5. La théorie de l'agence :

La théorie d'agence est associée à l'incertitude, à l'imparfaite observabilité des efforts de l'agent et aux coûts d'établissement et d'exécution des contrats (Charreaux, 1987). Selon cette théorie, les organisations sont analysées en termes de conflit d'intérêt entre principaux et agents (Jensen et Meckling, 1976).

Dans le cadre des contrats d'externalisation, la théorie d'agence joue un rôle déterminant dans la gestion de la relation contractuelle par l'instauration des mécanismes de contrôle

⁴ Une ressource ou une compétence qui permet d'exploiter une opportunité ou de neutraliser une menace de l'environnement.

⁵ Une ressource ou une compétence non détenue par un grand nombre d'entreprises.

⁶ Une ressource ou une compétence difficile à imiter par les concurrents de l'entreprise qui la possède.

⁷ Une ressource ou une compétence qui n'a pas de substituts.

nécessaires pour atténuer l'importance des coûts d'agence qui résulte des contrats d'externalisation. L'entreprise qui externalise délègue aux prestataires une responsabilité de moyens et de résultats; ce qui crée une dépendance potentielle vis-à-vis de ceux qui les leur fournissent; ceci introduit de l'incertitude dans leur système de décision (Quélin, 2002). Il reste à préciser que l'apport de la théorie d'agence pour la prise de décision d'externalisation reste insignifiant. Sa contribution s'avère importante dans la phase pré-décisionnelle.

La pertinence des différentes théories mobilisées pour expliquer l'externalisation peut être démontrée en associant chaque théorie à une phase distincte du processus décisionnel d'externalisation de la fonction comptable. Nous constatons donc que chacune des théories ne peut jamais expliquer le phénomène de l'externalisation dans sa globalité, mais l'apport mutuel des différentes théories constitue une assise théorique pertinente.

2. Facteurs déterminants de la décision d'externalisation de la fonction comptable : modèle conceptuel et formulation des hypothèses :

2.1. Facteurs déterminants de la décision d'externalisation :

Barthélemy (2001) précise que les facteurs explicatifs de l'externalisation sont énumérés par plusieurs recherches et études sur le sujet. Toutefois, ils se caractérisent par leur hétérogénéité et leur redondance. Généralement, ces facteurs correspondent aux avantages que peut apporter l'externalisation aux entreprises. A partir de plusieurs enquêtes réalisées entre 1991 et 1996 auprès de 1200 entreprises américaines, *The Outsourcing Institute* a fait un classement des dix principales raisons qui expliquent le recours à l'externalisation de certaines fonctions. Notre intérêt consiste à focaliser l'attention sur les facteurs spécifiques à l'explication de la décision d'externalisation de la fonction comptable tout en procédant à leur regroupement en quatre groupes homogènes.

2.1.1. Facteurs stratégiques :

Le fait que l'externalisation modifie la structure et la configuration organisationnelle est fréquemment mis en avant comme critère suffisant à qualifier de stratégique une telle décision (Gosse et al. 2002 et Quélin, 2003). Compte tenu que la décision d'externalisation est reconnue comme stratégique, il est certain qu'elle découle de certains facteurs stratégiques.

- Recentrage sur le cœur du métier : Le « cœur de métier » peut être défini comme les activités qui contribuent le plus fortement à la création de valeur dans une entreprise. On les qualifie parfois d'activités « stratégiques » pour les opposer aux activités « périphériques » (Barthélemy, 2001). La plus grande difficulté consiste à déterminer si une activité appartient bien au cœur de métier. Selon Quélin (2003), le périmètre idéal du cœur de métier de toute entreprise n'est ni intangible ni intemporel. Il évolue en permanence. Cette évolution implique l'existence d'autres entreprises prêtes à accueillir les activités externalisées ou cédées et à se spécialiser. L'entreprise doit s'adapter à son environnement et se poser sans cesse les questions de « faire, acheter ou s'allier ». Quinn et Hilmer (1994) ont essayé de cerner les avantages de l'externalisation d'activités situées hors du « cœur de métier » et ont retenu que le recentrage sur le cœur du métier constitue un apport notable. Dans la littérature, Le

recentrage sur le cœur du métier a été évalué sur la base de la perception de la proximité de la fonction comptable avec le cœur de métier de l'entreprise. Il s'agit de la mesure dans laquelle l'activité : (1) est considérée comme stratégique (Quinn et Hilmer, 1994 ; Teng, Cheon et Grover, 1995) ; (2) contribue à la rentabilité de l'entreprise (Barney, 1991) ; (3) permet la différenciation par rapport aux concurrents (Stalk, Evans et Shulman, 1992) ; (4) et permet un contact direct avec le client (Aersten, 1993).

- Facilitation des opérations de reengineering : Le reengineering consiste à améliorer radicalement les performances de l'entreprise en refondant ses processus créateurs de valeur et en éliminant les processus qui ne créent pas de valeur. Ce concept a été lancé par Michael Hammer à la fin des années 80. La première raison de l'émergence du reengineering repose sur la complexité de l'organisation liée à sa taille. Elle perd sa flexibilité et augmente ses coûts bureaucratiques. La seconde relève de l'analyse stratégique liée à la limite de ses ressources. Pour renforcer son avantage concurrentiel, l'entreprise doit les affecter en priorité aux activités contribuant plus à la création des valeurs (Porter, 1986).

- Réaffectation des ressources : L'externalisation permet aux entreprises de se concentrer sur les aspects les plus stratégiques de leur activité en laissant aux prestataires le soin d'assumer les détails opérationnels. Cette focalisation sur les activités principales exige la concentration des ressources au profit de ces activités. Compte tenu que les ressources des entreprises sont limitées, l'externalisation d'activités non stratégiques permet de libérer ces ressources et de les réaffecter à des activités qui contribuent à la formation de l'avantage concurrentiel. Ainsi, l'externalisation bien menée est indissociable d'une réflexion stratégique sur le moyen terme (Quélin, 2003). Par ailleurs, l'objectif de réaffectation des ressources est fortement lié à la notion de recentrage sur le cœur du métier. De ce fait, l'approche fondée sur les ressources et les compétences suggère que les entreprises ont intérêt à investir sur leur cœur de métier et à externaliser les activités qui n'en font pas partie (Prahalad et Hamel, 1990 ; Quinn et Hilmer, 1994). L'étude menée par *The Outsourcing Institute* a montré que les facteurs stratégiques se présentent dans les cinq premiers bénéfices attendus des opérations d'externalisation.

2.1.2. Facteurs organisationnels :

Desreumaux (1996) affirme que l'externalisation modifie la structure de la firme : elle constitue l'un des principaux leviers à la création d'une nouvelle forme organisationnelle.

- Allègement de la structure et gain de flexibilité : Qualifiée de « répulsion » ou encore de « lyophilisation organisationnelle », l'externalisation a souvent pour corollaire une réduction de la taille de l'entreprise. Cette diminution de la taille ne vise pas à se débarrasser définitivement de personnel ou d'équipement qui faisaient partie de l'entreprise par les licenciements et les cessions (*downsizing*), mais de mettre en place une relation avec un prestataire qui prend le relais du service comptable interne. Dans ce cas, l'allègement de la structure et le gain de flexibilité constituent des objectifs essentiels. L'externalisation s'intègre dans le cadre de la flexibilité stratégique de Reix (1979) qui permet à un système d'accepter des modifications ou des évolutions de conception. Pour Desreumaux (1996), les pratiques de désintégration (dont l'externalisation fait partie) impliquent un remplacement de la grande entreprise par un système de socio-entrepreneurship.

- Une solution à une situation de rupture : Reconnaître l'externalisation comme une solution ou un dénouement implique que le recours à cette méthode est généralement exhorté par

l'existence d'un problème ou d'une difficulté au sein de l'organisation. Les entreprises qui mettent en place cette mission sont d'ailleurs en majorité des sociétés bien portantes, qui y trouvent une solution à des problèmes qui ne peuvent être résolus avec leur structure interne. Par ailleurs, différentes situations se présentent pour mener à une externalisation de la fonction comptable notamment la restructuration de la société, faire face aux problèmes de sur ou sous-activité, départ de responsables comptables ou faire face à un problème de compétence ou de motivation du personnel

- Amélioration du système d'information interne : Dans une économie où la maîtrise des systèmes d'information est une exigence, suivre l'évolution rapide des technologies et adapter régulièrement son organisation ne sont pas chose facile à la portée de tous. L'entreprise préfère alors que les changements du système d'information comptable soient faits par des professionnels à même de les mener à bien selon des critères de temps et de fiabilité rigoureux. L'externalisation offre une solution à ce problème en permettant l'accès à des systèmes d'information de haut niveau, mis régulièrement à jour et maîtrisés par des experts.

2.1.3. Facteurs opérationnels :

Porter (1979) classe l'externalisation plutôt parmi les nécessaires outils et techniques de gestion que parmi les leviers stratégiques. Les facteurs opérationnels sont issus de l'environnement institutionnel de la fonction comptable comptabilité.

- Amélioration de la performance de la fonction comptable : Les fonctions de support des entreprises (y compris la fonction comptable) sont souvent peu efficaces. Les dysfonctionnements résultent en grande partie d'un fonctionnement bureaucratique et de l'absence de mise en concurrence avec le marché (Barthélemy, 2001). En pratique, la fonction comptable prend la forme de fief mal géré qui satisfait des besoins très restreints (fiscaux par exemple). Confier ce service à un cabinet peut améliorer sa performance et permet de donner à la direction générale l'occasion de reprendre le pouvoir et d'accéder à l'expertise du prestataire.

- Respect des règles comptables fiscales et sociales : La comptabilité est une discipline réglementée et évolutive. Elle est reliée à plusieurs autres disciplines comme la fiscalité, le droit et l'audit. Les obligations de se conformer avec les réglementations et les normalisations et de suivre leur allure d'évolution sont très restrictives pour les entreprises. Ces contraintes alourdissent le fardeau des directions financières qui luttent contre les volumes quotidiens de travail et les exigences permanentes des utilisateurs. Les entreprises cherchent dans l'externalisation de la fonction comptable une sécurité de la qualité en raison du caractère normalisé de cette activité.

- Respect des délais : Les informations comptables sont à la fois une aide de décision pour la direction générale en interne et un des outils d'analyse pour les investisseurs. Les délais restrictifs de leur publication conjugués avec des fréquences intenses de leur production exigées par les utilisateurs internes et externes nécessitent des moyens développés pour honorer toutes les échéances sans dépassement des délais. L'externalisation vient comme une solution optimale pour le respect des délais de préparation des informations comptables.

2.1.4. Facteurs financiers :

Les gains financiers sont souvent présentés comme le principal bénéfice de l'externalisation. Par ailleurs, il a été constaté que le paradigme de la décision rationnelle inspiré par la théorie des coûts de transaction reste le plus sollicité car les motivations économiques semblent être prioritaires (Jurison, 1995).

- Réduction et contrôle des coûts : Roy (2004) suggère que le recours aux prestataires s'explique surtout par la recherche d'économies de coûts. La réduction des coûts d'une activité comptable externalisée repose essentiellement sur les économies d'échelle qui résultent de la mutualisation des équipements et du personnel. De même, l'externalisation exige des conditions moins avantageuses pour les salariés. Si l'externalisation permet, via une facturation externe, de chiffrer clairement les coûts de la fonction comptable, elle constitue aussi l'occasion de minimiser les coûts de non-qualité. L'efficacité et le gain de compétence que la mission apporte permettent de réduire considérablement ces coûts cachés.

- Variabilisation des coûts de la fonction comptable : La variabilisation des charges fixes permet aux directeurs financiers de connaître les coûts réels de leur fonction comptable et de chaque prestation. Cela les conduit à une maîtrise des coûts par une connaissance préalable et une rationalisation des dépenses. Selon Barthélemy (2001), l'externalisation permet d'éviter d'immobiliser des ressources financières tout en transférant au prestataire les deux grands risques inhérents aux investissements : le risque de surcoût lié au surinvestissement et le risque de sous-capacité lié au sous-investissement.

- Injection de fonds suite à la reprise d'actifs : Les opérations d'externalisation s'accompagnent généralement d'un transfert des équipements vers le prestataire. Il peut en résulter un apport financier non négligeable pour l'entreprise externalisatrice. Les sociétés en situation financière délicate sont particulièrement sensibles à cet argument parce qu'il leur permet d'avoir une solution ponctuelle à des difficultés de trésorerie.

L'étude de l'American Management Association menée aux États-Unis⁸ a permis de mesurer l'importance relative de la réduction des coûts et de l'amélioration de la performance selon les activités externalisées (hiérarchisation des bénéfices attendus de l'externalisation selon les activités). Les résultats ont montré que les entreprises qui recourent à l'externalisation des fonctions comptables et financières sont sensiblement motivées par l'objectif de réduction des coûts de la fonction externalisée (environ 80% des cas) aux dépens de l'objectif d'amélioration de sa performance (environ 50% des cas). Les résultats des deux études montrent que les entreprises externalisent avant tout pour réduire les coûts.

2.2. Cadre de référence du modèle conceptuel de l'étude :

2.2.1. Pertinence du cadre « efficience-contraintes » :

Roberts et Greenwood (1997) ont trouvé une complémentarité entre la théorie des coûts de transactions et la théorie institutionnelle. L'une adopte la recherche de l'efficience et l'autre poursuit la recherche de la légitimité. Ils ont construit un modèle permettant de comprendre le choix d'un nouveau design organisationnel. En conjuguant l'efficience (par l'optimisation des coûts de transactions) et les contraintes institutionnelles, ces théoriciens ont inventé un cadre « efficience-contraintes » (*constrained-efficiency framework*). Ils ont montré que pour

⁸ Source : Rapport de l'American Management Association (1997). Cité par Barthélemy (2001).

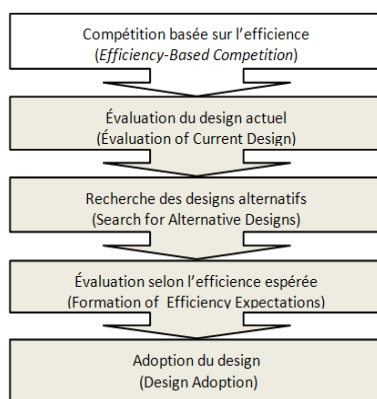
l'adoption d'une décision, les organisations doivent à la fois répondre à la question d'efficacité et être légitimées dans leurs contextes institutionnels. En raison de ses fondements théoriques, ce modèle constitue une base pertinente pour comprendre la décision des entreprises d'externaliser leur fonction comptable (Tondeur et al., 2004).

2.2.2. Le processus décisionnel de l'externalisation de la fonction comptable :

Dans un processus de changement organisationnel, la décision d'externalisation peut s'insérer entre la phase de maturation et de déracinement proposées par Vandangeon – Dermeiz (1998). Elle peut être reconnue comme une phase d'adoption (Anderson, 1995), qui consiste à la recherche, au choix de la solution adéquate et à l'investissement des ressources nécessaires en vue de conduire le changement.

Comme l'ont noté Marschak et Radner (1972), tout processus de décision peut se décomposer en phases d'investigation, de transmission et de traitement d'information. Par ailleurs, lors de la conception de leur modèle « efficacité-contraintes », Roberts et Greenwood (1997) ont proposé un processus décisionnel dédié à l'adoption d'un nouveau design organisationnel et fondé sur la recherche de l'efficacité. Ce processus décisionnel se présente ainsi :

Schéma n° 1 : Choix d'un design basé sur l'efficacité comparative (Comparative-Efficiency Design Selection)⁹

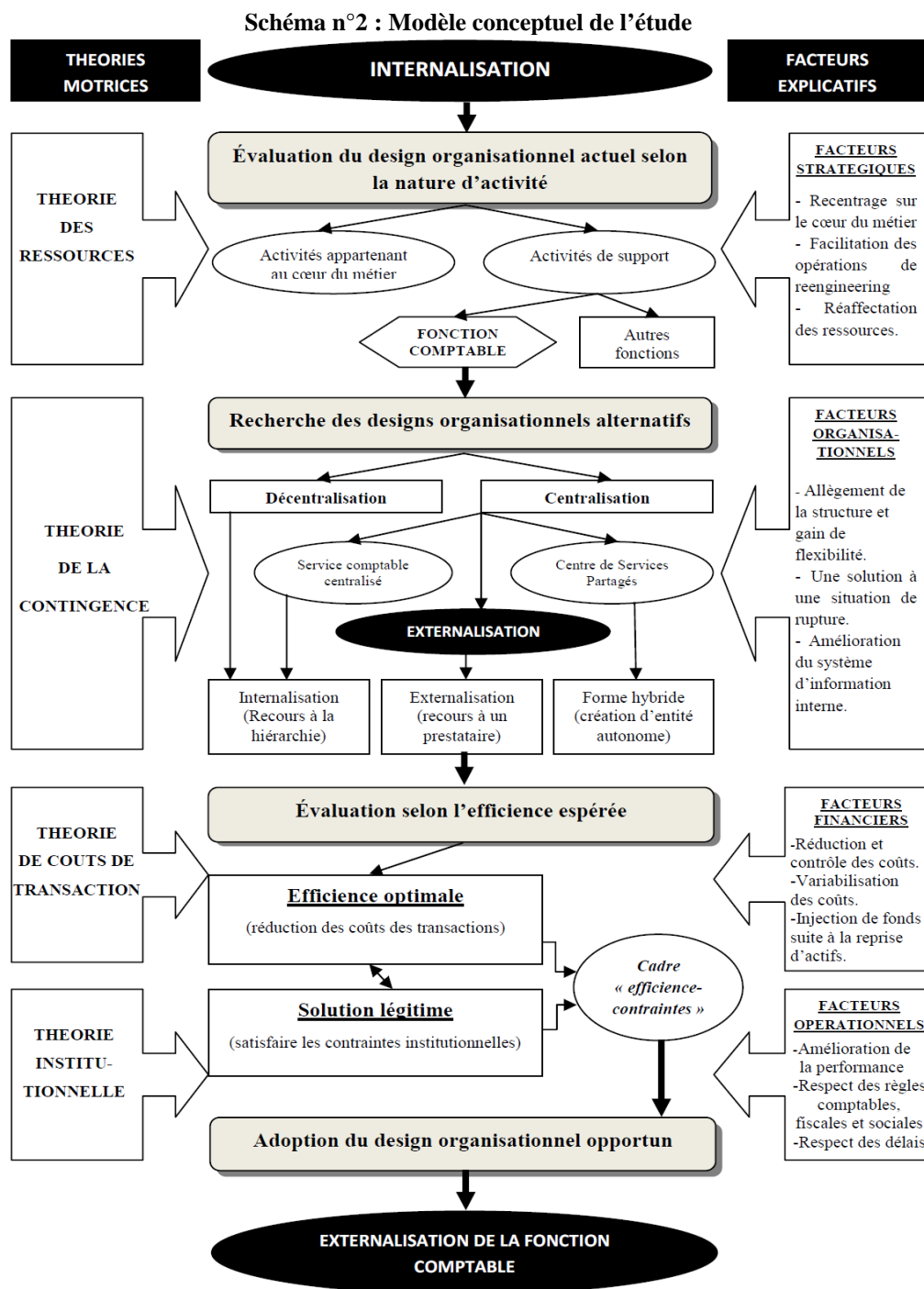


Le modèle théorique proposé par Roberts et Greenwood (1997) demeure le plus pertinent pour retracer le processus décisionnel de l'externalisation de la fonction comptable. Cependant, ce modèle ne semble pas très différent par rapport aux modèles traditionnels du processus décisionnel développés par Simon (1957) et Mintzberg, Raisinghani et Théoret (1976).

2.3. Modèle conceptuel et hypothèses de fonctionnement :

Le modèle conceptuel de cette recherche consiste à mettre en relation les facteurs explicatifs de la décision d'externalisation de la fonction comptable avec les théories motrices. Cette combinaison passe par les phases du processus décisionnel proposées par Roberts et Greenwood (1997).

⁹ Source : Roberts et Greenwood (1997, p. 350)



A travers ce modèle, nous proposons d'analyser le processus décisionnel de l'externalisation de la fonction comptable tout en imputant à chaque phase des facteurs de motivation qui contribuent à la convergence vers la décision d'externalisation lors d'un changement organisationnel. Les facteurs explicatifs utilisés dans notre modèle sont ceux les plus étudiés dans les recherches scientifiques et professionnelles. Le lien entre la décision d'externalisation et les facteurs présumés explicatifs s'établit dans le cadre d'une assise théorique soutenue par les quatre théories de base susvisées. L'analyse de notre modèle se base sur l'apport conceptuel de ces théories pour fonder la décision d'externalisation et justifier l'existence des facteurs explicatifs. Elle se présente conformément au processus décisionnel proposé par Roberts et Greenwood (1997).

Sur la base des développements théoriques présentés, nous pouvons formuler les quatre hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : La décision d'externalisation de la fonction comptable des entreprises tunisiennes est significativement influencée par des facteurs stratégiques.

Hypothèse 2 : La décision d'externalisation de la fonction comptable des entreprises tunisiennes est significativement influencée par des facteurs organisationnels.

Hypothèse 3 : La décision d'externalisation de la fonction comptable des entreprises tunisiennes est significativement influencée par des facteurs opérationnels.

Hypothèse 4 : La décision d'externalisation de la fonction comptable des entreprises tunisiennes est significativement influencée par des facteurs financiers.

Le modèle analytique issu du modèle conceptuel met en relation une variable endogène à expliquer nommée « décision d'externalisation de la fonction comptable » avec quatre variables exogènes indépendantes.

$$\text{DEFC} = f(\text{FST}, \text{FOG}, \text{FOP}, \text{FFI})$$

Avec :

DEFC : Décision d'externalisation de la fonction comptable ;

FST : Facteurs stratégiques du recours à l'externalisation ;

FOG : Facteurs organisationnels du recours à l'externalisation ;

FOP : Facteurs opérationnels du recours à l'externalisation ;

FFI : Facteurs financiers du recours à l'externalisation.

3. Méthodologie de la recherche :

3.1. Mesure des variables :

Pour mesurer les variables du modèle, nous avons fait recours à la technique du questionnaire.

3.1.1. Mesure de l'externalisation de la fonction comptable :

La revue des recherches sur l'externalisation de la fonction comptable a montré que ce concept n'a pas fait l'objet d'une mesure spécifique.

Dans cette étude, nous nous sommes basés sur les processus comptables tels que définis par le conseil supérieur de l'Ordre des Experts Comptables de France¹⁰ pour mesurer le degré d'externalisation de la fonction comptable. Il s'agit d'un découpage de la fonction comptable, en premier temps, en sept processus comptables correspondant à des activités situées au cœur de la fonction à savoir : la gestion des référentiels comptables, l'organisation/méthodes/système d'information comptable, la centralisation et gestion des arrêtés comptables, la production du reporting interne, la production de l'information

¹⁰ Chevaliet J. (1997), « La Fonction comptable : Synthèse des résultats de l'enquête benchmarking ».

financière externe, la production des documents fiscaux et finalement la production des comptes de groupe. Ensuite, nous avons perfectionné le périmètre de la fonction comptable par l'annexion d'autres activités¹¹, à savoir : la gestion des comptes des tiers, la gestion des immobilisations et la comptabilité analytique et budgétaire. Cette démarche a conduit à la genèse d'un construit composé de dix items représentant les sous-processus de la fonction comptable susceptibles d'être externalisées auprès d'un expert comptable. Le degré d'externalisation de ces processus est mesurée par une échelle de type Likert de cinq points allant de 1 (pas du tout externalisée) à 5 (totalement externalisée).

3.1.2. Mesure des variables exogènes :

Les variables indépendantes de l'étude constituent les facteurs qui sont susceptibles d'expliquer le recours à l'externalisation de la fonction comptable. Comme nous l'avons exposé, ces facteurs se regroupent en quatre catégories différentes : facteurs stratégiques, facteurs organisationnels, facteurs opérationnels et facteurs financiers. Notre objectif consiste à identifier les facteurs explicatifs de l'externalisation tels qu'ils sont perçus par les responsables de la fonction comptable (directeurs administratifs et financiers ou directeurs comptables). Lorsqu'on adopte une vision cognitive de l'individu, le jugement de l'être humain se réalise par comparaisons. C'est la mesure qui permet la comparaison (Darpy, 2003). La mesure des variables indépendantes de la recherche est un questionnaire à items proposé sur la base des éléments formant chaque catégorie de facteurs. Il convient de noter l'absence d'échelles de mesure préétablies et utilisées dans des recherches scientifiques antérieures vu que les variables explicatives retenues ont fait l'objet de mesure directe (oui ou non) dans la plupart des études professionnelles sur la pratique d'externalisation. Les attitudes des répondants sont repérées sur une échelle de type Likert de cinq points allant de 1 (tout à fait en désaccord) à 5 (tout à fait d'accord).

3.2. Administration de l'enquête :

3.2.1. Profil de l'échantillon :

Le choix de la population de notre échantillon a constitué une difficulté majeure vu que la pratique d'externalisation de la fonction comptable n'est pas encore généralisée et n'a pas fait l'objet d'études antérieures en Tunisie. Les entreprises ciblées ont une taille moyenne ou grande. Des critères relatifs aux processus comptables des entreprises visées ont été retenus, notamment : la production du reporting interne, la production des comptes groupe et l'existence d'une comptabilité analytique. Les individus interrogés sont essentiellement des directeurs administratifs et financiers (DAF) ou, s'il y a lieu, des directeurs comptables. En général, ils doivent être des responsables concernés par la fonction comptable. Ils doivent avoir des champs de responsabilité prédéfinis dans la structure organisationnelle de l'entreprise pour s'assurer qu'ils contribuent largement à une décision éventuelle d'externalisation de la fonction comptable auquel cas ils continuent à assurer le pilotage et le suivi des travaux des prestataires.

¹¹ Ces activités figurent sur « la carte des fonctions pouvant être externalisées auprès d'un expert comptable » proposée par l'Ordre des experts comptables de France lors de son 53ème congrès en 1998.

3.2.2. Collecte des données et étalonnage de l'échantillon :

L'enquête a été réalisée au moyen d'un questionnaire à questions fermées administré auprès d'un échantillon de 252 entreprises tunisiennes exerçant dans des secteurs diversifiés. Pour l'administration du questionnaire, nous avons procédé à un sondage par mail et par e-mailing. Le taux de réponse par courrier électronique était dérisoire ce qui nous a poussé de se lancer dans la voie de l'enquête personnelle en optant pour la méthode probabiliste et en adoptant un échantillonnage de convenance.

De 252 questionnaires distribués au départ, seulement 69 réponses ont été retournées. Le pourcentage de retour s'est élevé donc à 27,4%. Suite aux travaux d'étalonnage, notre échantillon définitif purifié s'établit avec 57 observations collectées auprès des responsables administratifs et financiers d'entreprises tunisiennes. Le taux de réponse effectif par rapport à l'échantillon initial s'est élevé donc à 22,6%. Il est considéré relativement faible compte tenu de l'effort fourni et des méthodes d'analyse des données sélectionnées.

4. Présentation et discussion des résultats :

Afin de tester les hypothèses, nous avons procédé, dans un premier temps, à une analyse descriptive des variables de la recherche. Après l'examen des statistiques des items et des échelles, nous avons opéré, dans un second temps, une analyse psychométrique des échelles de mesure à travers une analyse factorielle exploratoire et une analyse factorielle confirmatoire conduisant à la validation interne et externe des construits. Enfin, nous avons procédé à une analyse explicative permettant la vérification de la pertinence des facteurs explicatifs de la décision d'externalisation de la fonction comptable.

4.1. Analyse descriptive :

L'analyse descriptive des données est assurée par l'examen des statistiques des items et des échelles. Les statistiques descriptives ont montré que l'échantillon contient seulement trois entreprises qui externalisent totalement leur activité comptable et que 70% des entreprises interrogées ont des scores moyens inférieurs à la moyenne théorique par score (25). Nous constatons également que 43,6% des entreprises ont un score inférieur ou égal à 20 caractérisé par des processus comptables « peu externalisés ». Nous avons constaté également que les processus comptables relatifs à la production des comptes de groupe, la production de l'information externe et la production des documents fiscaux sont les plus externalisés. En effet, 79% des entreprises interrogées recourent, à différents niveaux, à des cabinets d'expertise comptables pour assurer les travaux de consolidation de leurs bilans alors que 31,6% des entreprises externalisent intégralement le processus de consolidation. En contre partie, les items qui représentent les processus relatifs à la production interne de la fonction comptable affichent des scores assez faibles et des écarts types de faibles valeurs ce qui montre que la dispersion des réponses par rapport à leur moyenne n'est pas importante. Nous déduisons que la pratique de l'externalisation de la fonction comptable n'est pas encore répandue dans les entreprises tunisiennes ce qui justifie notre recours à l'évaluation du degré

d'externalisation des sous-processus comptable et la recherche d'une structure latente de processus caractérisés par leur externalisation auprès des cabinets d'expertise.

Le tableau 1 ci-dessous résume les scores moyens et les scores théoriques correspondant aux quatre variables explicatives.

Tableau 1 : Les statistiques descriptives des variables explicatives

Indicateurs	Facteurs stratégiques	Facteurs organisationnels	Facteurs opérationnels	Facteurs financiers
Score moyen de l'échelle	24,82	31,17	29,10	20,30
Score théorique moyen	25	30	25	20

Les résultats montrent que les responsables administratifs et financiers ont accordé une importance notable aux facteurs opérationnels. Ils se présentent neutres quand à l'importance des autres facteurs. Néanmoins, il convient de préciser que l'analyse descriptive préliminaire a porté sur l'ensemble des échelles sans l'examen des construits latents que peuvent former et la vérification de leur fiabilité. Cette démarche a été complétée par une analyse psychométrique.

4.2. Analyse psychométrique :

Dans cette étude, nous avons emprunté les méthodes de l'analyse psychométrique vu que les instruments de mesure de l'externalisation et de ces facteurs explicatifs reposent sur l'appréciation personnelle de chaque directeur interrogé. Au fait, l'analyse exploratoire et l'analyse confirmatoire constituent les méthodes préalables pour asseoir la viabilité et la validité des échelles adoptées. L'analyse psychométrique a consisté d'abord à établir la dimensionnalité des échelles et leur purification par une analyse factorielle exploratoire qui permet ainsi de vérifier leur cohérence interne et leur fiabilité.

En recourant à une ACP selon une procédure pas à pas, nous avons obtenu un certain nombre d'axes factoriels pour la variable endogène ainsi que chacune des variables exogènes.

Les résultats de l'analyse factorielle exploratoire sont présentés dans le tableau 2 ci-dessous.

Tableau 2 : Résultats de l'analyse factorielle exploratoire

Variables	KMO	Axes factoriels	Pouvoir explicatif	Désignation des axes	ALPHA
Externalisation de la fonction comptable	0,783	2	71,97%	Processus amont	0,8243
				Processus aval	0,8695
Facteurs stratégiques	0,664	2	62,9%	Volume de ressources allouées	0,7095
				Appartenance au cœur du métier	0,6750
Facteurs organisationnels	0,648	1	32,39%	Rigidité organisationnelle	0,7017
Facteurs opérationnels	0,741	2	75,48%	Pertinence informationnelle	0,8325
				Ignorance technique et réglementaire	0,9182
Facteurs financiers	0,643	1	63,99%	Coûts fonctionnels	0,7150

Si le coefficient Alpha de Cronbach est un indicateur pertinent pour mesurer la fiabilité et la cohérence interne des construits, il n'est cependant pas suffisant. En effet, ce coefficient peut être élevé malgré que les corrélations inter-items demeurent faibles, et malgré la multidimensionnalité de l'échelle (Cortina, 1993). Ces arguments nous ont conduit à compléter les analyses classiques de fiabilité et de validité par les méthodes d'équations

structurelles dans le cadre d'une analyse confirmatoire. Le recours à ces modèles est dans l'objectif de satisfaire les besoins de validation des construits dégagés de l'analyse exploratoire basés sur des questionnaires de perception des directeurs financiers. En effet, la méthode des équations structurelles nous permet de vérifier la validité de contenu du questionnaire et de confirmer la structure factorielle des construits. D'ailleurs, Roussel (1996) a affirmé que l'apport des méthodes d'équations structurelles après une analyse en composantes principales est double : (1) la possibilité de tester la validité de contenu d'un questionnaire ; (2) la détermination de la meilleure structure factorielle en terme d'ajustement aux données empiriques.

Notre approche consiste d'abord à valider chacun des construits bidimensionnels dégagés de l'analyse exploratoire qui forment des modèles partiels de mesure. Aucune analyse partielle n'est nécessaire pour les construits formés d'un seul facteur. En effet, si le concept est bien unidimensionnel, tous les items servant à le mesurer formeront un seul et même facteur dans l'analyse factorielle. Dans ce cas, l'échelle se caractérise par une bonne homogénéité, car les énoncés ne mesurent qu'une seule dimension de la variable étudiée. Ces construits feront partie du modèle global a fait l'objet d'une validation indépendante dans la deuxième étape de l'analyse confirmatoire.

Afin d'apprécier l'ajustement général des modèles de mesure, nous nous sommes référés aux nombres minimaux d'indices recommandés par Roussel et al. (2002) (2 indices absolus, 2 indices incrémentaux, et 1 ou 2 indices de parcimonie) et aux valeurs clés communément admises pour les interpréter. Pour calculer les paramètres relatifs à l'analyse confirmatoire, nous avons fait recours au logiciel de statistiques AMOS (Analysis of Moment Structures)¹².

Les tests de validation des modèles de mesure partiels ont dégagé les résultats présentés dans le tableau 3.

Tableau 3 : Les indices d'ajustement des modèles de mesure partiels

Type d'indice	Nom de l'indice	Valeur de l'indice			Critère empirique de bon ajustement ¹³	Appréciation
Indices absolus	Khi-deux	14,081	6,325	12,971	Valeur faible	Acceptable
	RMSEA	0,039	0,000	0,000	≤ 0.08	Acceptable
	RMR	0,095	0,073	0,108	Proche de 0	Moyen
	GFI	0,939	0,964	0,938	Proche ou > 0.9	Acceptable
	AGFI	0,868	0,907	0,867	Proche ou > 0.9	Moyen/Acceptable
	p	0,368	0,611	0,450	> 0.05	Acceptable
Indices incrémentaux	NFI	0,928	0,910	0,945	Proche ou > 0.9	Acceptable
	TLI	0,990	1,056	1,000	Proche ou > 0.9	Acceptable
	CFI	0,994	1,000	1,000	Proche ou > 0.9	Acceptable
Indice de parcimonie	χ^2/ddl	1,083	0,790	0,997	Proche ou < 2	Acceptable

Globalement, les résultats sont satisfaisants avec des indices GFI toujours supérieurs à 0,9 et des indices AGFI supérieurs à 0,8, ce qui nous permet d'affirmer que ces modèles sont bien ajustés aux données. Les indices RMR ont tous des valeurs assez petites. De plus les RMSEA sont tous en-dessous de 0,05. Tous les indices de comparaison sont également satisfaisants. Les résultats montrent que les modèles de mesure partiels sont bien ajustés aux données. La

¹² AMOS 4, James L. Arbuckle, Copyright 1994-1999 SmallWaters Corp.

¹³ Source: Chauvet V. (2003).

structure factorielle dégagée empiriquement est représentée correctement par les observations issues de la population étudiée.

La validation des modèles partiels de mesure et leur parfaite adéquation aux données empiriques nous ont permis de tester la qualité d'ajustement du modèle de mesure global des facteurs explicatifs de la décision d'externalisation de la fonction comptable. Ce modèle comprend tous les construits dégagés de l'analyse exploratoire. En plus des modèles partiels testés, nous avons intégré les construits unidimensionnels relatifs aux facteurs organisationnels et financiers pour vérifier leur contribution à l'amélioration la qualité d'ajustement du modèle de mesure global.

Néanmoins, l'exécution du modèle global sur AMOS n'a pas abouti à des résultats. Les indices de qualité d'ajustement n'ont pas pu être calculés. Cet aboutissement s'explique essentiellement par trois motifs conjoints : la taille de l'échantillon, le nombre de variables latentes et le nombre des paramètres à estimer. En effet, Roussel et al. (2002) expliquent que deux facteurs peuvent influencer la taille de l'échantillon : (1) Plus le nombre de variables latentes et d'indicateurs dans le modèle est important, plus la taille d'échantillon doit être grande ; (2) Plus le nombre de paramètres à estimer est important, plus la taille d'échantillon doit être grande (par paramètre : 5 sujets minimum, 10 est mieux, 15 est idéal).

Faute d'un échantillon de taille élargie, nous nous sommes contentés des résultats des modèles de mesure partiels, dont les qualités d'ajustement sont assez satisfaisantes, pour attester la validation des modèles de mesure et confirmer leur adéquation aux données empiriques. Afin d'obtenir un modèle complet et tester les hypothèses de la recherche, un modèle structurel a fait l'objet d'une étude dans le cadre d'une analyse explicative.

4.3. Analyse explicative :

Les résultats de l'analyse confirmatoire n'ont pas permis de mener une analyse explicative avec les variables latentes issues de l'analyse psychométrique suite à l'impossibilité d'estimation du modèle de mesure global. Nous avons opté donc à la conversion des variables latentes (utilisées dans le modèle de mesure) à des variables mesurées par le calcul des scores moyens de chaque facteur dégagé de l'analyse factorielle.

4.3.1. Test de la qualité d'ajustement du modèle :

Après avoir opéré les modifications d'ajout recommandées par le logiciel AMOS, le modèle structurel re-spécifié se présente avec une qualité d'ajustement satisfaisante.

La re-spécification du modèle structurel s'avère nécessaire pour essayer d'obtenir une modélisation qui s'ajuste bien aux données (Jöreskog et Sörbom ; 1988). Les résultats des tests d'ajustement du modèle structurel re-spécifié sont présentés dans le tableau 4.

Tableau 4 : Résultats des tests d'ajustement du modèle structurel re-spécifié

Type d'indice	Nom de l'indice	Valeur de l'indice	Critère empirique de bon ajustement	Appréciation
Indices absolus	Khi-deux	14,314	Valeur faible	Satisfaisant
	RMSEA	0,021	≤ 0.08	Satisfaisant
	RMR	0,096	Proche de 0	Satisfaisant
	GFI	0,944	Proche ou > 0.9	Satisfaisant
	AGFI	0,856	Proche ou > 0.9	Moyen
	P	0,424	> 0.05	Satisfaisant
Indices incrémentaux	NFI	0,866	Proche ou > 0.9	Moyen
	TLI	0,991	Proche ou > 0.9	Satisfaisant
	CFI	0,996	Proche ou > 0.9	Satisfaisant
Indice de parcimonie	χ^2 / ddl	1,022	Proche ou < 2	Satisfaisant

Ces résultats montrent que le ratio d'évaluation du modèle (Khi2 normé) est très satisfaisant (Cmin = 1,022). L'indice GFI mesurant la variance expliquée a une valeur de 0,944 indiquant que 94,4% de la variance totale est expliqué par le modèle. Les indices incrémentaux sont acceptables avec TLI et CFI très proches de 1. Les résidus, correspondant aux écarts entre les résultats calculés et les données, présentent des valeurs faibles. L'indice global RMR, indiquant le pourcentage de la variance inexpliquée par le modèle, est inférieur à 0,1 (RMR = 0,096) ce qui prouve une bonne adéquation du modèle. Le RMSEA est d'une valeur inférieure à 0,05 ce qui indique un ajustement ferme au degré de liberté. En somme, le modèle structurel re-spécifié se présente avec une qualité d'ajustement largement satisfaisante. Il reste à étudier son pouvoir explicatif.

4.3.2. Les indicateurs de la qualité de représentation du modèle :

Afin de valider la pertinence empirique des facteurs explicatifs de la décision d'externalisation de la fonction comptable, le modèle de structure re-spécifié a fait l'objet d'un test de qualité de représentation à travers l'estimation des liens et des coefficients de régression. Les résultats issus de cette analyse explicative sont récapitulés dans les tableaux 5, 6 et 7.

Tableau 5 : Coefficient de MARDIA et coefficients de symétrie et de concentration relatifs aux variables observables

Assessment of normality

	min	max	skew	c.r.	kurtosis	c.r.
ACM	1.00e+000	5.00e+000	1.3542455415e-001	4.1740650896e-001	-6.6381231752e-001	-1.0230034864e+000
COF	1.00e+000	5.00e+000	5.4050003085e-001	1.6659329794e+000	-4.9200582003e-001	-7.5823189163e-001
PRI	1.00e+000	4.50e+000	-1.1724179815e-001	-3.6136349113e-001	-1.3821173918e+000	-2.1299859509e+000
IRT	1.00e+000	5.00e+000	4.3922858442e-002	1.3537934181e-001	-1.5156780350e+000	-2.3358167257e+000
ROG	1.33e+000	5.00e+000	1.2174461597e+000	3.7524210773e+000	4.9973157907e-001	7.7013808594e-001
VRE	1.00e+000	4.33e+000	6.0999008499e-001	1.8801157108e+000	-6.7257031708e-001	-1.0365004701e+000
pamont	1.00e+000	5.00e+000	1.9563799851e+000	6.0299680877e+000	3.0474228113e+000	4.6963939627e+000
paval	1.00e+000	5.00e+000	1.6357473622e-001	5.0417119723e-001	-1.3115328297e+000	-2.0212078351e+000
Multivariate					1.7812356479e+000	5.3158022782e-001

Tableau 6 : Liens de régression des facteurs explicatifs de l'externalisation
Regression Weights

			Estimate	S.E.	C.R.	P
pamont	<--	ACM	-0,081	0,126	-0,642	0,521
pamont	<--	VRE	0,171	0,136	1,253	0,21
pamont	<--	ROG	0,235	0,124	1,893	0,058
pamont	<--	IRT	0,244	0,120	2,033	0,042
pamont	<--	PRI	-0,046	0,114	-0,408	0,683
pamont	<--	COF	0,204	0,151	1,352	0,176
paval	<--	ACM	-0,074	0,112	-0,660	0,509
paval	<--	VRE	-0,019	0,121	-0,160	0,873
paval	<--	ROG	0,073	0,111	0,660	0,509
paval	<--	IRT	0,486	0,107	4,538	0,000*
paval	<--	PRI	-0,134	0,101	-1,322	0,186
paval	<--	COF	0,471	0,134	3,500	0,000*

* Significatif au niveau 0,01

Tableau 7 : Coefficients standardisés de régression des facteurs explicatifs de l'externalisation
Standardized Regression Weights

			Estimate
pamont	<--	ACM	-0,074
pamont	<--	VRE	0,144
pamont	<--	ROG	0,218
pamont	<--	IRT	0,288
pamont	<--	PRI	-0,047
pamont	<--	COF	0,191
paval	<--	ACM	-0,057
paval	<--	VRE	-0,014
paval	<--	ROG	0,056
paval	<--	IRT	0,478
paval	<--	PRI	-0,113
paval	<--	COF	0,369

Nous avons fait recours à l'estimation des paramètres du modèle structurel par le maximum de vraisemblance (*maximum likelihood*) puisqu'elle constitue la méthode proposée par défaut par AMOS. D'un point de vue statistique, cette méthode repose néanmoins sur de nombreuses hypothèses contraignantes notamment le respect de la multinormalité des variables (Roussel et al., 2002). Les résultats ont montré que les coefficients de symétrie (Skewness) n'ont pas dépassé 3 (en valeur absolue), les coefficients de concentration (Kurtosis) n'ont pas atteint 8 (en valeur absolue) et le coefficient de concentration multivariée (MARDIA) s'élève à 1,78 ($< |3|$).

4.3.3. Interprétation des liens et des coefficients de régression :

L'examen des ratios critiques correspondants aux processus amont de la fonction comptable montre qu'aucun ratio n'a dépassé le seuil critique de 1,96 (en valeur absolue), à l'exception du lien qui s'établit entre les processus amont et les ignorances techniques et réglementaires. Le ratio critique relatif à ce lien s'élève à 2,033 à un niveau de significativité de 0,042 (inférieur au seuil de signification critique de 5%). Ce résultat montre l'existence d'un lien de causalité entre les ignorances techniques et réglementaires et l'externalisation des processus amont de la fonction comptable.

Par ailleurs, les résultats correspondants aux processus aval de la fonction comptable s'avèrent plus consistants. Au fait, nous avons remarqué que deux ratios critiques (C.R.) sont supérieurs au seuil de 1,96. Ils sont relatifs au lien qui s'établit entre les processus aval et les ignorances techniques et réglementaires et celui qui s'établit entre les processus aval et les coûts fonctionnels. Les ratios critiques correspondants sont respectivement de 4,538 et 3,5. Ils sont significatifs à un niveau de 0,01 (inférieur au seuil de signification critique de 5%). Nous

rejetons alors l'hypothèse nulle du test qui suppose que les coefficients des variables du modèle sont égaux à 0. Notons bien que les résultats ont montré l'absence de lien de régression entre les processus aval d'une part et l'appartenance au cœur du métier, le volume des ressources, la rigidité organisationnelle et la pertinence informationnelle d'autre part (tous les C.R. correspondants sont inférieurs à 1,96).

Par ailleurs, l'examen des résultats au tableau 7 montre que les coefficients standardisés de la régression sont très significatifs notamment pour les liens établis entre les variables explicatives et les processus aval de la fonction comptable. Ils s'élèvent à 0,478 pour le lien de régression avec les ignorances techniques et réglementaires et à 0,369 pour la relation avec les coûts fonctionnels. Ces deux coefficients sont positifs ce qui nous permet de déduire que le niveau d'externalisation des processus aval de la fonction comptable évolue avec l'augmentation du niveau d'ignorances techniques et réglementaires ainsi qu'avec le niveau des coûts fonctionnels de la fonction comptable. Quant au coefficient standardisé relatif au lien de régression qui s'établit entre les processus amont et les ignorances techniques et réglementaires, il s'est élevé à 0,288 avec un signe positif. Ce résultat permet de déduire que le niveau d'externalisation des processus amont de la fonction comptable augmente avec la croissance du niveau d'ignorances techniques et réglementaires.

L'estimation du modèle structurel de l'étude fait ressortir des coefficients de régression significatifs confirmant des liens positifs entre l'externalisation des processus amont et aval de la fonction comptable et les ignorances techniques et réglementaires (facteurs opérationnels). Ces résultats signifient que si le niveau des ignorances des techniques et des réglementations augmente, le niveau d'externalisation de la fonction comptable augmente également. En d'autres termes, si le personnel du service comptable se trouve incapable d'être constamment informé (et formé) de la nouvelle réglementation comptable, des normes et des techniques comptables récentes (normes sectorielles, IFRS...) et l'entreprise n'arrive pas à optimiser l'utilisation des réglementations en sa faveur et à gérer son risque fiscal et social, le recours à un cabinet d'expertise dans le cadre d'une externalisation peut constituer un refuge pour combler ces carences et ignorances.

L'observation des coefficients standardisés montre que le coefficient relatif à la relation entre les ignorances techniques et réglementaires et les processus aval est plus important que celui établi avec les processus amont. Par ailleurs, les données descriptives ont déjà montré que les processus aval sont considérablement plus externalisés que les processus amont dans les entreprises tunisiennes. Du moment où les processus aval sont constitués essentiellement de la production de l'information financière externe, de la production des documents fiscaux et de la production des comptes consolidés, il nous paraît raisonnable que les entreprises font appel à des cabinets d'expertise pour l'accomplissement de ces tâches attendu que :

- La production des informations financières externes pour les actionnaires et les autres utilisateurs nécessite un savoir faire permettant de publier des états financiers qui peuvent satisfaire leurs besoins accrus ;
- Une bonne gestion fiscale et sociale avec la maîtrise de toutes les réglementations en vigueur permet aux entreprises, qui font recours à des experts, de gagner des économies substantielles.
- L'établissement des états financiers consolidés nécessite une technicité de haut niveau assurée par un personnel formé pour des missions bien spécifiques. Par ailleurs, l'élaboration

des comptes consolidés peut faire appel, parfois, à l'utilisation des référentiels comptables diversifiés selon la résidence des sociétés de groupe (ex : normes IFRS).

Nous déduisons alors que l'intérêt des entreprises qui font recours à l'externalisation de leur activité comptable est orienté vers l'accès à des compétences d'experts et à des connaissances non maîtrisées en interne ainsi que l'amélioration de la qualité des prestations fournies. Cette orientation est motivée par le souci du respect des règles, des techniques ainsi que des réglementations (comptables, fiscales et sociales) qui gèrent l'activité comptable notamment pour les processus qui produisent des informations destinées à des utilisateurs externes diversifiés (processus aval).

Ces analyses montrent que la troisième hypothèse de notre recherche est confirmée. Il est à préciser que les facteurs les plus pertinents s'articulent notamment sur le respect des règles et des réglementations comptables, fiscales et sociales. L'influence des autres facteurs opérationnels comme le respect des délais et l'amélioration de la performance globale du service comptable n'a pas été démontrée.

L'estimation du modèle structurel fait également apparaître un coefficient standardisé significativement positif mettant en relation les processus aval de la fonction comptable avec les coûts fonctionnels du service comptabilité. L'interprétation de cette relation consiste à conclure que les entreprises recourent à l'externalisation des processus aval de leur fonction comptable lorsque les coûts fonctionnels du service comptabilité sont élevés. Ainsi, le niveau d'externalisation évolue simultanément avec le niveau des charges dépensées pour les processus aval. En effet, les entreprises optent pour l'externalisation de la production de l'information externe, la production des documents fiscaux et l'établissement des comptes consolidés à chaque fois que le niveau des coûts relatifs à ces tâches est relativement élevé. Ces résultats témoignent la validité de la quatrième hypothèse de la recherche.

Conclusion

L'agrégation des résultats de l'étude nous permet de déduire que les entreprises tunisiennes recourent principalement à l'externalisation de leurs processus aval de la fonction comptable qui produisent des informations communiquées à des utilisateurs externes et spécifiques (travaux de fin d'année, fiscalité, consolidation...). Le choix de ce design organisationnel se base essentiellement sur des facteurs opérationnels et financiers :

- Le recours à l'externalisation vient pour combler des insuffisances de compétence du personnel dans certaines spécialités de l'activité comptable qui nécessite une haute technicité et un niveau d'expertise notable. Les ignorances des techniques et des réglementations spécifiques et les carences des moyens physiques et humains peuvent être couvertes par le cabinet prestataire.
- L'élaboration des états financiers individuels et consolidés et la production des documents fiscaux en interne peut faire supporter les entreprises des coûts excessifs relatifs à la formation contenue du personnel dans des domaines spécifiques et à l'instauration des moyens techniques et physiques nécessaires à la maîtrise de ces fonctions. La décision entre l'externalisation et l'internalisation de ces processus peut être tranchée sur la base du niveau des coûts engagés dans chaque alternative. Il s'avère évident qu'en termes de budget,

l'externalisation permet le passage d'une logique d'investissement à une logique de fonctionnement. Cette pratique est basée également sur la consommation de services, et peut donc être adaptée à la hausse ou à la baisse en fonction de la réalité de l'utilisation de l'entreprise.

Les hypothèses 1 et 2 qui supposent que la décision de l'externalisation de la fonction comptable est influencée, respectivement, par des facteurs stratégiques et organisationnels n'ont pas été confirmées. L'estimation du modèle structurel ne fait apparaître aucun lien de régression entre les processus externalisés et les dimensions relatifs à ces deux catégories de facteurs. Ce résultat montre que la décision d'externalisation de la fonction comptable n'est pas encore considérée comme stratégique pour les entreprises tunisiennes, à la différence des résultats trouvés par les études antérieures sur la pratique d'externalisation en Tunisie¹⁴.

L'apport théorique de cette étude semble être la démarche conceptuelle proposée qui consiste à la mise en évidence d'une correspondance entre les phases du processus décisionnel d'un changement organisationnel soutenues par les théories motrices et quelques facteurs cités essentiellement dans des études professionnelles et censés être explicatifs de la décision d'externalisation avec des intensités différentes. Cette correspondance se base sur la cohérence entre la nature des facteurs explicatifs et la dialectique des théories utilisées pour expliquer le processus décisionnel de l'externalisation. Les travaux de Roberts et Greenwood (1997) ont constitué une assise théorique notable.

Par ailleurs, les résultats trouvés adhèrent à cette analyse conceptuelle. En effet, nous avons remarqué que les entreprises tunisiennes recourent à l'externalisation de certains processus comptables dans l'objectif de recherche de l'efficacité qui se traduit par la prééminence des facteurs financiers (soutenus par la théorie des coûts de transaction), ainsi que la recherche de la légitimité par la prééminence des facteurs opérationnels (soutenus par la théorie institutionnelle). L'interprétation de nos résultats peut s'intégrer dans le cadre de la complémentarité de ces deux théories. En s'alignant sur les travaux de Roberts et Greenwood (1997), nous pouvons conclure que pour l'adoption d'une décision de restructuration, la nouvelle organisation doit à la fois répondre à la question d'efficacité et être légitimée dans son contexte institutionnel. Une décision d'externalisation de la fonction comptable expliquée par des facteurs opérationnels et financiers s'intègre largement dans cette analyse.

¹⁴ Les études menées par Ernst & Young et le cabinet 2CW en 2006 et 2003

Bibliographie

Articles

- Aersten, F. (1993). Contracting out the physical distribution function: a trade-off between asset specificity and performance measurement. *International Journal of Physical Distribution and Logistics Management* 23 (1): 23-29.
- Anderson, S.W. (1995). A framework for assessing Cost Management System Changes: the case of activity-based costing implementation at general motors 1986-1993. *Journal of Management Accounting Research* 7: 1-51.
- Ansari, S., Euske, K.J. (1995). Breaking down the Barriers between Financial and Managerial Accounting: A Comment on the Jenkins Committee Report. *Accounting Horizons* 9 (2): 40-43.
- Barney, J. (1991). Firm Resources and Sustained competitive advantage. *Journal of Management* 17.
- Bromage, N. (2000). Outsourcing: To do, or not to do, that is the question. *Management Accounting* 78 (1): 22.
- Brousseau, E. (1992). Coûts de transaction et impact organisationnel des technologies d'information et de communication. *Réseaux* 54 : 31-55.
- Brousseau, E. (1998). Analyse Economique des Pratiques Liées à l'Externalisation. *Petites Affiches* 147.
- Cariou, A. (2004). L'externalisation ne fait que commencer. *La gazette du gestionnaire* 68.
- Chalos, P. (1995). Quand faut-il faire le choix d'externaliser ? *L'Expansion Management Review* 76 : 23-28.
- Chevalier, J. (1997). Fonction comptable : l'évaluation de la qualité. *Revue fiduciaire comptable* 227.
- Coase, R.H. (1937). The nature of the firm. *Economica*. New Series 4 (16): 386-405.
- Cœurderoy, R., Quélin, B. (1997). L'économie des coûts de transaction : un bilan des études empiriques sur l'intégration verticale. *Revue d'Économie Politique* 107 (2) : 145-181.
- Cortina, J. M. (1993). What is coefficient Alpha? An examination of theory and applications. *Journal of Applied Psychology* 78 (1): 98-104.
- Delmond, M.H. (1996). L'externalisation du développement d'applications informatiques : concepts et analyse des déterminants. *Systèmes d'information et management* 3 (1) : 3-28.
- Desreumaux, A. (1996). Nouvelles formes d'organisation et évolution de l'entreprise. *Revue Française de Gestion* 107 : 86-108.
- DiMaggio, P. J., Powell W. W. (1983). The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Journal of Sociology* 48 (2): 147-160.
- Fimbel, E. (2003). Impact stratégique de l'externalisation logistique ? *Stratégie logistique* 57: 104-106.
- Fimbel, E. (2003). Nature, enjeux et effets stratégiques de l'externalisation : éléments théoriques et empiriques. *Revue Française de Gestion* 143 (29).
- Ghertman, M. (2003). Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction. *Revue française de gestion* 142 : 43-63
- Gosse, B., Sargis-Roussel, C., Sprimont P.A. (2002). Les changements organisationnels liés aux stratégies d'externalisation : le cas d'une entreprise industrielle. *Revue Finance Contrôle Stratégie* 5 (1) : 101-128.
- Grant, R. (1991). The resource-based theory of competitive advantage: implications for strategy formulation. *California Management Review* 33: 114-135.

- Greenwood, R., Suddaby, R., Hinings, C.R. (2002). Theorizing Change: The Role of Professional Associations in the Transformation of Institutionalized Fields. *Academy of Management Journal* 45: 58-80.
- Guilhon, B., Gianfaldoni, P. (1990). Chaînes de compétences et réseaux. *Revue d'Economie Industrielle* 51 : 104-112.
- Heitz, M. (2000). Les coopérations inter-entreprises : une grille de lecture des différentes formes et des évolutions. *Revue Finance Contrôle Stratégie* 3 (4) : 57-81.
- Hennart, J.F. (1993). Explaining the Swollen Middle: Why Most Transactions Are a Mix of "Market" and "Hierarchy". *Organization Science* 4: 529-547.
- Jensen, M.C., Meckling, W.H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3: 305-360.
- Jurison, J. (1995). The role of risk and return in information technology outsourcing decisions. *Journal of Information Technology* 10 (4): 239-247.
- Kaiser, H. F., Rice, J. (1974). Little jiffy mark IV. *Educational and Psychological Measurement* 34:11-117.
- Mintzberg, H., Raisinghani, D., Théoret A. (1976). The structure of unstructured decision processes. *Administrative Science Quarterly* 21: 246-275.
- Morris, A. (1999). Could outsourcing help? *Management Accounting* 77 : 44.
- Poppo, L., Zenger, T. (1998). Testing Alternative Theories of the Firm: Transaction Cost, Knowledge-Based and Measurement Explanations for Make or Buy Decisions in Information Services. *Strategic Management Journal* 19: 853-877.
- Porter, M. (1979). How competitive Forces Shape Strategy. *Harvard Business Review*. Mars\Avril: 91-101.
- Porter, M. (1986). Competition in Global industries. *Harvard Business School Press*. Boston.
- Prahalad, C.K., Hamel, G. (1990). The core competence of the corporation. *Harvard Business Review* 68 (3): 79-91.
- Quélin, B. (2003). Externalisation stratégique et partenariat: de la firme patrimoniale à la firme contractuelle ? *Revue Française de Gestion* 144 :13-26.
- Quinn, J., Hilmer, F. (1994). Strategic outsourcing. *Sloan Management Review* 35 (4): 43-55
- Roberts, P.W., Greenwood, R. (1997). Integrating Transaction Cost and Institutional Theories: Toward a Constrained-Efficiency Framework for Understanding Organizational Design Adoption. *Academy of Management Review* 22 (2): 346-373.
- Rowe, E. (1999). Cohérence, intégration informationnelle et changement : esquisse d'un programme de recherche à partir des progiciels intégrés de gestion. *Systèmes d'information et management* 4 (4) : 3-20.
- Roy, J. (2004). L'impartition de services logistiques : une pratique de plus en plus répandue dans le monde. *Gestion* 19 (2) : 66-73.
- Simon, H. A. (1979). Rational Decision Making in Business Organizations. *American Economic Review* 69 (4): 493-513.
- Stalk, G., Evans, P., Schulman, L. E. (1992). Competing on capabilities: the new rules of corporate strategy. *Harvard Business Review* 70 (2): 57-69.
- Tellier, A. (2003). La dynamique des champs organisationnels: quels enseignements tirer du cas de la vidéo numérique? *Finance Contrôle Stratégie* 6 : 59-92.
- Teng, J., Cheon, M. J., Grover, V. (1995). Decisions to outsource systems functions: testing a strategy-theoretic discrepancy model. *Decision Science* 26: 75-103.

- Thetford, A. (2001). Strategy and benefits of outsourcing accounting systems. *Government Finance Review*. June: 1-48.
- Ticoll, D. (2003). Outsourcing accounting need not be scary. *The Globe and Mail* 24 : B9.
- Tondeur, H., De La Villarmois, O. (2003). L'organisation de la fonction comptable et financière - Centre de services partagés versus externalisation : solution alternative ou situation intermédiaire. *Comptabilité - Contrôle – Audit* 9 (1) : 29-52.
- Tort, E. (2000). Regard sur l'organisation des systèmes comptables des grandes entreprises en France. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 6 (1) : 59-84.
- Tort, E. (2001). Progiciels de gestion intégrés pour la PME-PMI. *Revue française de comptabilité*. Janvier : 32-35.
- Vandangeon – Dermez. (1998). La dynamique du processus de changement. Numéro spécial : les organisations face au changement. *Revue Française de gestion* 120. Septembre-Octobre.
- Watts, R. J. (1977). Corporate financial statements: A product of the market and political process. *Journal of Australian Management* 2 (1): 53 –75.
- Williamson, O.E. (1975). *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*. The Free Press. New York: 286.
- Williamson, O.E. (1985). *The Economic Institutions of Capitalism, Firms, Markets, Relational Contracting*. The Free Press. New-York: 450.
- Williamson, O.E. (1991). Comparative Economic Organization: The Analysis of Discrete Structural Alternatives. *Administrative Science Quarterly* 36: 269-296.
- Williamson, O.E. (1996). *The Mechanisms of Governance*. Oxford: Oxford University Press: 429.
- Williamson, O.E. (1999). Strategy Research: Governance and Competence Perspectives. *Strategic Management Journal* 20: 1087- 1108.

Ouvrages

- Barthélemy, J. (2001). *Stratégies d'externalisation : préparer, décider et mettre en œuvre l'externalisation d'activités stratégiques*. Dunod.
- Boyer, L. (1997). *Recentrage des firmes*. Encyclopédie de Gestion – 2ème édition, Economica.
- Daigne, J.F. (1998). *Reprise d'entreprises et réingéniering*. Economica.
- Desreumaux, A. (1992). *Structure d'entreprise*. Paris, Editions Vuibert gestion.
- Evrard, Y., Pras B., Roux E. (1993). *Market, études et recherches en marketing, fondements et méthodes*. Paris : Nathan.
- Lawrence, P. R., Lorsch, J. W. (1973). *Adapter les structures de l'entreprise : intégration ou différenciation*. Editions d'organisation.
- Jöreskog, K. G., Sörbom, D. (1988). *Lisrel 7: a guide to the program and applications*. Chicago: SPSS, Inc.
- Mintzberg, H. (1982). *Structure et dynamique des organisations*. Éditions d'Organisation.
- Penrose, E. T. (1959). *Facteurs, Conditions et mécanismes de la croissance de l'entreprise*. Editions Hommes et techniques, 1963, (trad. française de "The Theory of Growth of the Firm"), Basil Blackwell, Oxford.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory*. NY, McGraw-Hill, Second Edition.
- Quélin, B. (2002). *Les Frontières de la firme*. Coll. Gestion, Economica.
- Rojot, J. (2003). *Théorie des organisations*. Editions ESKA.
- Roussel, P., Durrieu, F., Campoy, E., El Akremi, A. (2002). *Méthodes d'équations structurelles: recherche et applications en gestion*. Economica.

Simon, H. A. (1957). *Administrative Behavior. A study of Decision-Making Processes in Administrative Organization*. Publié par Free Press, traduction française par Pierre-Emmanuel Dauzat, 1983, Economica.

Tort, E. (2003). *Organisation et Management des systèmes comptables*. Dunod.

Chapitres dans un ouvrage collectif

Barthélemy, J., Quélin, B. (2001). Externalisation stratégique. In *L'art de la gestion des risques*, Les Echos, Financial Times, Village Mondial.

Grover, V., Kettinger, W. (2000). Business process change: a reflective view of theory, practice and implications. In *Framing the domains of IT management*, Zmud R. (ed.), Pinnaflex: Cincinnati, p.147-172.

Palmer, D., Woolsey Biggart, N. (2002). Organizational institutions. In J. Baum (Ed.), *The Blackwell companion to organizations*. Oxford: Blackwell Publishers.

Woodward, J. (1965). *Industrial organization: theory and practice*. Londres. *Oxford University Press*.

Thèses et mémoires

Huynh, T. (2004). Décision et enjeux de l'externalisation de la fonction comptable. Mémoire de DEA en stratégie et management des organisations, Lille : Université des Sciences et Technologies de Lille.

Moscatti, B. (2004). Le contrat d'externalisation. Mémoire de DESS de droit et de l'informatique, Université de droit, d'économie et de sciences sociales, Paris II : Pantheon-Assas.

Raffard, E. C. (2001). Enjeux et risques du processus d'externalisation de la fonction comptable. Mémoire d'expertise comptable, Centre de Documentation des Experts Comptables et des Commissaires aux Comptes de France.

Cahiers de recherche, rapports et communications dans des congrès

Amblard, M. (1998). Le système comptable face aux changements organisationnels. Les deuxièmes journées de recherche de l'AFC « Entreprise, Comptabilité et Cognition », Université Paul Sabatier, Toulouse III, 15 novembre.

Barthélemy, J. (2004). La performance des opérations d'externalisation : Une analyse empirique des déterminants. 13^{ème} conférence de l'AIMS. Normandie. Vallée de Seine. 2, 3 et 4 juin 2004

Benraiss, L. (2004). Méthodologie de construction d'une échelle de mesure : Application du paradigme de Churchill. Communication présentée lors du congrès 2004 de l'AGRH (Association francophone de Gestion des Ressources Humaines).

Cabinet "Conseil Communication et Web" (2003). Perception de l'externalisation en Tunisie. Etude réalisée dans le cadre du séminaire de sensibilisation organisé par le Ministère de l'Industrie et de l'Energie et l'UTICA-CSN EECF en Tunisie.

Chauvet, V. (2003). Construction d'une échelle de mesure de la capacité d'absorption. XIIème Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Les Côtes de Carthage – 3, 4, 5 et 6 juin 2003.

Diop, S., Papaix, Y. (2004). TIC et externalisation des services : Les enseignements de la facturation et de la paye. XIVème Conférence Internationale du RESER - Services et Développement Régional

“TIC et relations de services dans une économie globalisée: enjeux pour les entreprises européennes”, Septembre.

Galland, T. (2004). L’ASEFA : un label pour l’offre externalisation des cabinets d’expertise comptable. La profession comptable 256 – juin.

Ghertman, M. (1998). Applications pratiques de la théorie des coûts de transaction. Cahier de Recherche du Groupe HEC, n°636

Grant Thornton (2004), Externalisation des fonctions comptables et financières : enquête 2004. Communiqué de presse, Paris le 30 novembre.

Ivanaj, V., Bayad, M. (2005). Une revue de la recherche empirique sur le processus de décision stratégique. XIV^{ème} Conférence Internationale de Management Stratégique, Pays de la Loire, Angers.

Jarillo, J.C. (1993). Strategic networks–Creating the borderless organization. Oxford: Butterworth-Heinemann.

Marschak, J., Radner, R. (1972). Economic theory of teams. Yale University Press, New Haven.

North, D. (1990). Institutions, Institutional Change, and Economic Performance. New York: Cambridge University Press.

Player, S. (1999). Setting up Shared Services Centres. Reinventing the CFO Conference, Decembre, (Toronto).

PricewaterhouseCoopers (1998). The CFO’s guide to finance and accounting outsourcing. PwC Global Top Decision-Makers Study.

Roussel, P. (1996). Application de l’analyse factorielle confirmatoire sous Lisrel à la validation d’un questionnaire. Actes de la XIII^{ème} Journées Nationales des IAE, tome 2.

The Outsourcing Institute. (1998). Top ten Outsourcing Survey. Survey of Current and Potential Outsourcing End-Users.

Tondeur, H., De La Villarmois, O., Huynh, T. (2004). L’externalisation de la fonction comptable et financière : études de cas. Actes de la XXVI^{ème} Conférence de l’Association Francophone de Comptabilité, Orléans.

Tort, E. (2004). Une synthèse de dix années d’évolution de l’organisation comptable des sociétés françaises (1994-2004). Communication, Actes du 26^{ème} Congrès de l’Association Francophone de Comptabilité, Lille, 11-13 mai, 15 p.

Documents Internet

Darpy, D. (2003). Développement d’une échelle de mesure : La notion de variable latente.

<https://pagesperso-orange.fr/denis.darpy/Methodo/VariableLatente.pdf>

De La Villarmois, O., Tondeur, H., Huynh, T. (2003). L’externalisation de la fonction comptable et financière : définition et facteurs explicatifs.

<http://odlv.free.fr/documents/recherche/jiae04.pdf>